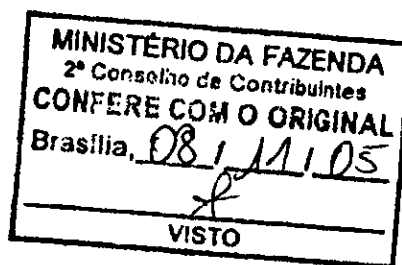




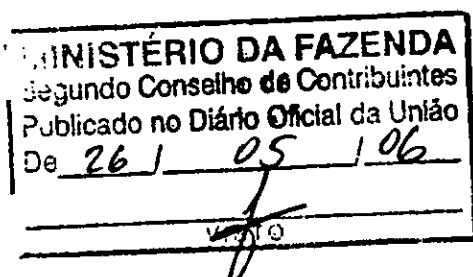
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



2º CC-MF
Fl.

Recorrente : ITAGRES REVESTIMENTOS CERÂMICOS S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



IPI. INSUMOS ISENTOS E SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram direito a créditos do IPI os insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero, bem como os imunes e não-tributados, ainda que empregados em produtos tributados.

CRÉDITO DO IPI. COMPRAS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. Compras para o ativo imobilizado, embora tributadas pelo IPI, não geram direito a crédito básico desse imposto.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, por qualquer motivo, é acrescido de juros de mora, calculados pela aplicação da taxa Selic, conforme precedentes jurisprudenciais e de multa de ofício se proveniente de lançamento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ITAGRES REVESTIMENTOS CERÂMICOS S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto ao ressarcimento dos insumos tributados à alíquota zero ou isentos. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Mauro Wasilewski (Suplente), Valdemar Ludvig e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

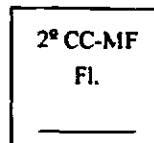
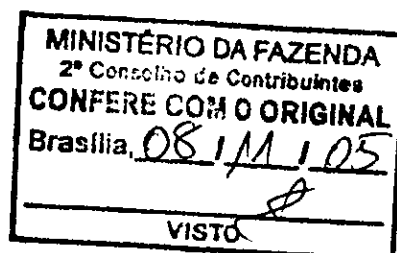
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Sílvia de Brito Oliveira.

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350

Recorrente : ITAGRES REVESTIMENTOS CERÂMICOS S/A

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no período de apuração de 10/03/1996 a 31/12/2000.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que a seguir reproduzo:

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado pela fiscalização do IPI, por falta de lançamento ou de recolhimento desse imposto, conforme o caso, decorrente de situações descritas no Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Fiscalização, nas fls. 99 a 111 (vol. I), a seguir resumidas.

1.1 O contribuinte escriturou e utilizou, indevidamente, créditos extemporâneos do IPI, relativos a aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) isentos ou tributados à alíquota zero, pelo citado imposto. Esse procedimento foi adotado a partir do primeiro decêndio de março de 1996, tendo como base de cálculo as aquisições efetuadas em janeiro de 1993. No caso, o contribuinte aplicou a alíquota do IPI correspondente aos produtos fabricados (posição 6908), sobre o valor de aquisição das MP, PI e ME (isentas ou de alíquota zero). O crédito assim calculado foi corrigido pela Unidade Fiscal de Referência (Ufir), na data do seu lançamento na escrita fiscal. Foram emitidas notas fiscais de entrada, relativas a esses créditos, constantes do Anexo II deste processo.

1.2 O contribuinte também se creditou, sem razão, do valor pago a título de IPI, referente a aquisições de bens para o ativo permanente. No demonstrativo de fl. 65 (vol. I) estão relacionados todos os bens adquiridos nessa situação, sendo que as cópias das notas fiscais respectivas encontram-se nas fls. 66 a 85 (vol. I).

1.3 No primeiro decêndio do mês de setembro do ano de 2000, o contribuinte não considerou que o Decreto nº 3.581, de 31 de agosto de 2000, havia alterado, a partir de 1º de setembro de 2000, a alíquota do IPI incidente sobre os produtos da posição 6908, de 5% para 10%, tendo lançado o IPI, nas saídas que promoveu, com base na alíquota incorreta de 5%, conforme notas fiscais relacionadas nas fls. 87 a 92 (vol. I). As diferenças do IPI foram apuradas no demonstrativo de fl. 86 (vol. I).

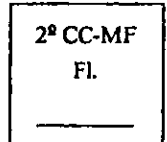
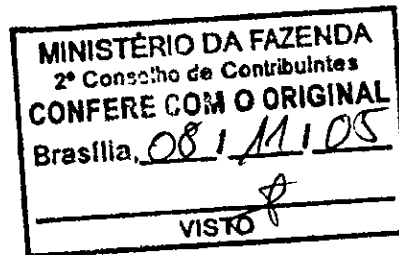
2. À vista das irregularidades acima, foi reconstituída a escrita fiscal do estabelecimento, conforme consta nas fls. 93 a 98 (vol. I), e foi lavrado o Auto de Infração de fls. 138 a 145 (vol. I), e anexos, para formalizar a exigência do IPI, no valor de R\$ 2.088.468,69, acrescido de juros de mora e da multa de 75% desse imposto, perfazendo, na data da autuação, a importância de R\$ 4.611.717,02.

3. As infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº : 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



a) no caso das glosas de créditos indevidos: arts. 29, II, 54, 59, 62, 107, II, e 112, IV, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI, de 1982), e arts. 32, II, 109, 114, caput e parágrafo único, 117, 182, 183, IV, e 185, III, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que passou a regulamentar o IPI (RIPI, de 1998); e

b) no caso da alíquota incorreta: arts. 15, 16, 17, 23, II, 32, II, 109, 110, I "b", e II, "c", 114 e parágrafo único, 117, 118, II, 182, 183, IV, e 185, III, do RIPI, de 1998.

4. Esse enquadramento sujeitou o interessado à multa de ofício, conforme art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinados, segundo a época do fato gerador, com o art. 106, II, "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), e a juros de mora, de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

5. O contribuinte impugnou tempestivamente a exigência, por meio do arrazoado de fls. 152 a 167 (vol. II), instruído com os documentos de fls. 168 a 392.

5.1 Com respeito à falta de lançamento do IPI, nas saídas dos produtos que fabrica, classificados na posição 6908, por não ter considerado a alteração da alíquota, de 5% para 10%, no primeiro decêndio de setembro de 2000, o impugnante reconhece o equívoco, e diz estar "procedendo ao pagamento da diferença apurada pela autoridade fiscalizadora", sem, contudo, ter juntado qualquer comprovante, nesse sentido.

5.2 Quanto aos créditos extemporâneos, relativos às aquisições de insumos isentos do IPI, ou tributados à alíquota zero, diz o impugnante que o auto de infração vai de encontro aos textos legais vigentes e às decisões do tribunais pátrios. Sustenta o cabimento desses créditos, pela inexistência de impedimento legal para tanto, e pela interpretação que faz do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), argumentando que a glosa fiscal torna inócuos os benefícios concedidos aos insumos.

5.3 A correção dos créditos extemporâneos, pela aplicação da Ufir, é legítima, pois nesse sentido são as decisões dos tribunais brasileiros, para evitar o enriquecimento ilícito.

5.4 O creditamento efetuado pelo contribuinte, relativo às aquisições para o ativo permanente, se justifica, pelo desgaste que esses bens sofrem no processo produtivo, ao terem contato direto com o revestimento cerâmico em fabricação. O não reconhecimento desse crédito acarretaria o recolhimento cumulativo do IPI, pois o revestimento cerâmico produzido pelo impugnante já possui a incidência desse tributo.

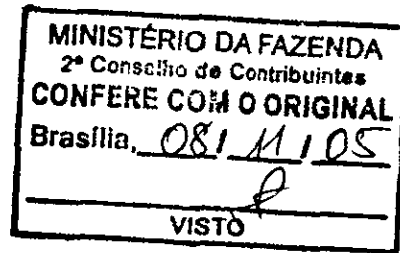
5.5 A multa de 75% é confiscatória, o que a torna inconstitucional, devendo ser aplicada, na hipótese de manutenção do lançamento do IPI, a multa de 2%, de acordo com o § 1º do art. 52 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), com a redação do art. 1º da Lei nº 9.298, de 1º de agosto de 1996, e em consonância com o art. 920 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil, em vigor).

5.6 Os juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), são indevidos, porque essa taxa é remuneratória de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11516.000740/2001-41
Recurso n° : 123.607
Acórdão n° : 203-10.350



títulos, razão pela qual, se aplicada a tributos, estará sendo criada a figura do tributo rentável, o que não pode ocorrer. Essa exigência, a título de juros de mora, fere diversos princípios insculpidos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Por meio do Acórdão DRJ/POA n° 1.868, de 12 de dezembro de 2002, os membros da Terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, não tomaram conhecimento da preliminar de inconstitucionalidade da multa e dos juros de mora pela taxa Selic, e, no mérito, julgaram procedente o lançamento, para manter integralmente a exigência do IPI, no valor de R\$ 2.088.468,69, acrescido de juros de mora e da multa de 75%, declarando-se definitiva a parcela do IPI, no valor de R\$ 13.343,54, relativa ao primeiro decêndio de setembro de 2000, e respectivos juros de mora e multa de 75%, diante da concordância do contribuinte, a respeito.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/03/1996 a 31/12/2000

Ementa: PARTE NÃO LITIGIOSA.

É declarada definitiva a exigência do IPI, e respectivos juros de mora e multa de 75%, na parte em que houve a concordância do contribuinte, embora não tenha havido pagamento.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegação de inconstitucionalidade.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Inexiste o direito a crédito do IPI, na aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero.

CRÉDITO DO IPI. COMPRAS PARA O ATIVO IMOBILIZADO.

Compras para o ativo imobilizado, embora tributadas pelo IPI, não geram direito a crédito básico desse imposto.

MULTA DE OFÍCIO.

O IPI não declarado e não recolhido, no prazo legal, sujeita-se a lançamento de ofício, com multa de 75% do valor desse imposto.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, por qualquer motivo, é acrescido de juros de mora, calculados pela aplicação da taxa Selic.

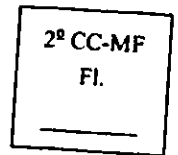
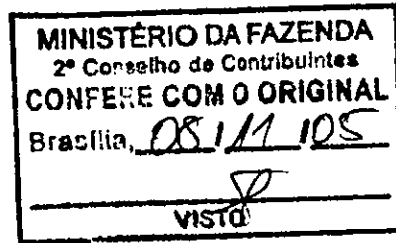
Lançamento Procedente

A autuada, inconformada com a decisão proferida pela primeira instância, apresenta recurso onde reitera os argumentos repisados em sua impugnação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11516.000740/2001-41
Recurso n° : 123.607
Acórdão n° : 203-10.350



Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002.

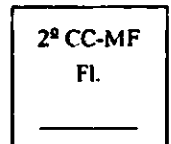
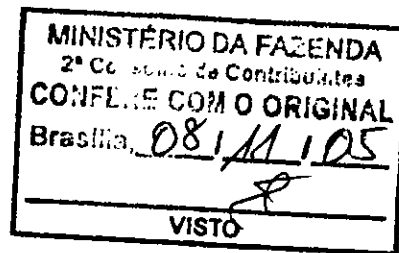
É o relatório.

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº : 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
VENCIDA QUANTO AOS INSUMOS ISENTOS E COM ALÍQUOTA ZERO

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

As matérias colocadas em discussão podem ser assim sintetizadas:

I - Créditos extemporâneos relativo às aquisições de insumos isentos e tributados à alíquota zero; sustenta a correção dos créditos extemporâneos pela aplicação da UFIR.

II- O creditamento relativo às aquisições para o ativo permanente.

III - A análise de matéria inconstitucional; Cumulatividade e consectários legais – multa e juros (SELIC). Pede a redução da multa aplicada.

Passo à análise das matérias:

Em primeiro lugar, há de se observar, no tocante à falta de lançamento do IPI, pela utilização da alíquota, de 5%, no lugar da de 10%, no primeiro decêndio de setembro de 2000, o contribuinte reconheceu o débito do imposto, quando de sua impugnação mencionou estar “*procedendo ao pagamento da diferença apurada pela autoridade fiscalizadora*”. Sobre a matéria, deixo de tecer comentários em face de seu reconhecimento e não mais questionamento em grau recursal.

I. Créditos extemporâneos

Consta dos autos que a contribuinte escriturou e utilizou, créditos extemporâneos do IPI, relativos a aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) isentos ou tributados à alíquota zero, pelo citado imposto. Esse procedimento foi adotado a partir do primeiro decêndio de março de 1996, tendo como base de cálculo as aquisições efetuadas em janeiro de 1993. No caso, a contribuinte aplicou a alíquota do IPI correspondente aos produtos fabricados (posição 6908), sobre o valor de aquisição das MP, PI e ME (isentas ou de alíquota zero). O crédito assim calculado foi corrigido pela Unidade Fiscal de Referência (Ufir), na data do seu lançamento na escrita fiscal. *Foram emitidas notas fiscais de entrada, relativas a esses créditos, constantes do Anexo II deste processo.*

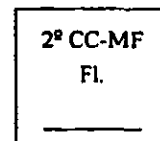
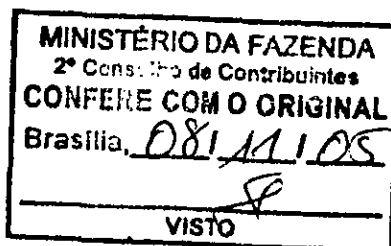
Consta da decisão recorrida:

8. *O contribuinte foi intimado (fls. 58 a 63, vol. I) a justificar o creditamento do IPI, relativo às aquisições de insumos isentos e tributados à alíquota zero, e a informar a base legal respectiva, tendo indicado, na resposta (fl. 64, vol. I), o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o qual,*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



todavia, passou a permitir a utilização do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de MP, PI e ME utilizados em produtos isentos ou tributados à alíquota zero, e não na aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, o que deixa o procedimento do contribuinte sem qualquer amparo, e justifica, plenamente, a glosa dos créditos fictícios.

Alega por outra frente a recorrente que o auto de infração vai de encontro aos textos legais vigentes e às decisões do tribunais pátrios. Sustenta o cabimento desses créditos, pela inexistência de impedimento legal para tanto, e pela interpretação que faz do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), argumentando que a glosa fiscal torna inócuos os benefícios concedidos aos insumos.

Curvo-me à jurisprudência do STJ - veja-se REsp nº 212.484-2/RS e REsp nº 639.972-PR - (2004/0017816-1) no sentido de reconhecer **ENTRADAS COM ALÍQUOTA ZERO - SAÍDA TRIBUTADA - POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE CREDITAR-SE, sob o princípio constitucional da não-cumulatividade, assegurando ao contribuinte do IPI o direito ao creditamento do imposto na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero.**¹

Concluo, na esteira da jurisprudência de nossos Tribunais superiores, que a recorrente tem direito aos créditos de IPI, relativos a aquisições de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, restando no entanto incorreta a glosa dos créditos em referência, efetuada pela fiscalização.

III- Compras para o ativo imobilizado - creditamento

Alega a recorrente desgaste que esses bens do ativo permanente, sofrem no processo produtivo, ao terem contato direto com o revestimento cerâmico em fabricação. O não reconhecimento desse crédito acarretaria o recolhimento cumulativo do IPI, pois o revestimento cerâmico produzido já possui a incidência desse tributo.

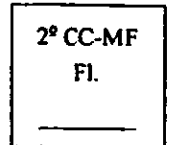
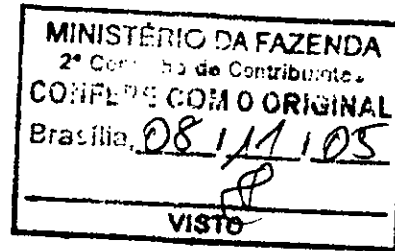
¹ A ementa dessa decisão tem a seguinte redação: **TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.**

1. O princípio constitucional da não-cumulatividade, assegura ao contribuinte do IPI o direito ao creditamento do imposto na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero. 2. Havendo oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização dos créditos tributários oriundos da aplicação do princípio da não-cumulatividade, esses créditos não podem ser classificados como escriturais, considerados aqueles oportunamente lançados pelo contribuinte em sua escrita contábil. Isto porque a vedação legal ao seu aproveitamento impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais. 3. A vedação legal ao aproveitamento desses créditos impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais. Dessarte, exsurge clara a necessidade de atualizar-se monetariamente esses créditos, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº : 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



Consta da decisão recorrida:

19. A par da argumentação do impugnante, o direito a créditos básicos do IPI se restringe, conforme o período de apuração, às hipóteses de aquisição de MP, PI e ME, para emprego na industrialização, relacionadas no art. 82 do RIPI, de 1982, e no art. 147 do RIPI, de 1998, a seguir transcritos, para maior clareza, dentre as quais não se encontram créditos relativos a compras para o ativo imobilizado, o que fulmina a defesa apresentada:

"Art. 82 Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4.502/64, art. 25);" (sublinhado na transcrição)

"Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente:

O STJ também se manifestou sobre a matéria, conforme RESP 640175 / SC ; RECURSO ESPECIAL- 2004/0017918-3 - Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) . PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento: 21/10/2004. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO.

AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 49 E 97, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

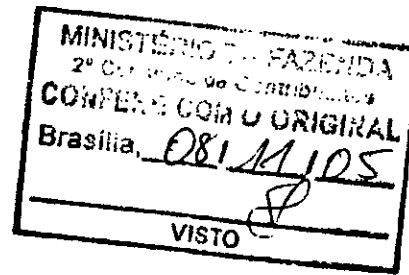
1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que entre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

2. Precedentes desta Corte: RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº : 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



2º CC-MF
Fl.

3. Recurso especial improvido.

No caso dos autos, a glosa se verificou no demonstrativo constante das notas fiscais referentes a aquisição de bens para o Ativo Permanente (fls. 66 a 85), bens estes que contabilizados no ativo permanente não geram crédito de IPI.²

III- Da inconstitucionalidade das leis - consectários legais

A priori, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo administrativo é tão amplo que abrangeria até a discussão relativa à inconstitucionalidade das leis. É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, em alguns casos tem sido apreciado pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião, "a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais".³

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.⁴ Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput* art 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II, da

² PN CST nº 65/79.

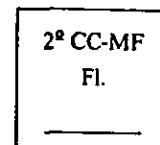
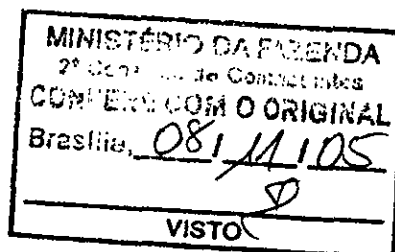
³ JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo "Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo". p. 72/73. São Paulo.

⁴ Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o artigo 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



CF/88 e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.⁵

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido de forma reiterada no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202-13.158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

"PIS - (...) NORMAS PROCESSUAIS - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, "a" e III, "b", da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial."

Diante dos fatos, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, **sobre a mesma pairam dúvidas**. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

Nesse sentido, enquanto bastante questionável a discussão de ser a multa de ofício confiscatória, deve ser aplicada, em detrimento a qualquer entendimento doutrinário sobre a questão.

Por outro lado, no que diz respeito à SELIC, fundamentada no art. 61, § 3º, da Lei 9.430 de 1996, há de ser noticiado precedentes jurisprudenciais - AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 - SC, cujo excertos da ementa possuem a seguinte redação:

(...) III - É devida a aplicação da taxa SELIC na hipótese de compensação de tributos e, mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. Ademais, a aplicabilidade da aludida taxa na atualização e cálculo de juros de mora nos débitos fiscais decorre de expressa previsão legal, consoante o disposto no art. 13, da Lei nº 9.065/1995.

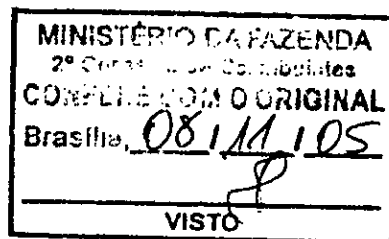
Quanto à redução da multa aplicada, nenhum reparo à decisão recorrida. Em primeiro lugar não há como confundir multa de ofício com multa de mora; a multa de mora é devida quando os contribuintes recolhem o imposto devido fora do prazo, mas espontaneamente; a multa de ofício, tratada nos autos, é devida no caso de lançamento de ofício. O percentual da multa de mora, atualmente em vigor, é de 0,33% por dia de atraso, limitado a 20%, enquanto que na multa de ofício, quando da apuração da infração fiscal, era de 100% do imposto lançado pela

⁵ Ver a respeito, Acórdão nº 201-72.596 do Segundo Conselho de Contribuintes.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



fiscalização conforme artigo 4º da Lei nº 8.218/91, atualmente, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27/12/96, artigo 44, inciso I, reduzido ficou para 75%⁶ tal como procedido pela decisão singular. Neste caso, a multa somente é devida quando o contribuinte não cumpre com a obrigação tributária, nos termos em que é exigida por lei.

Portanto, manifesto-me pela aplicabilidade da multa de ofício e da taxa SELIC.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para tão-somente reconhecer o direito ao creditamento sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero. No mais negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

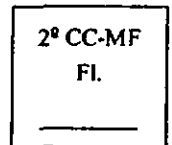
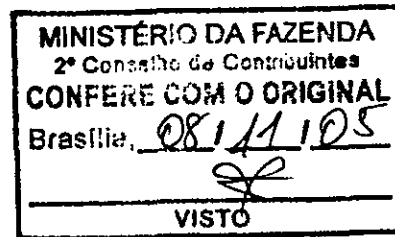

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁶ "Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
DESIGNADO QUANTO AOS INSUMOS ISENTOS E COM ALÍQUOTA ZERO

A divergência com o voto da ilustre relatora prende-se ao direito a créditos do IPI, na situação de insumos isentos e tributados à alíquota zero, que julgo descabido.

Consoante o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

A palavra "cobrado", no mencionado inciso II, deve ser entendida como se referindo à incidência efetiva do imposto, sobre o insumo adquirido. Não há necessidade de que o seu valor tenha sido cobrado, ou mesmo que o lançamento correspondente tenha sido efetuado, para que o adquirente tenha direito ao crédito. É imprescindível, contudo, a incidência em concreto, isto é, o produto adquirido precisa ser gravado com uma alíquota positiva. Por isto que nas hipóteses de imunidade, isenção, não-tributação ou alíquota zero, inexistente a compensação referida no mencionado inciso: se não houve imposto "cobrado" na etapa anterior, não há que se falar em crédito para a etapa seguinte.

Como se sabe, o princípio da não-cumulatividade visa extinguir o mecanismo da tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas, sobre bases de cálculo cada vez maiores, onera o consumidor na qualidade de contribuinte indireto do imposto.

O CTN, na qualidade de Lei Complementar conforme o art. 146 da Constituição, também dispõe sobre a não-cumulatividade do IPI, no seu art. 49. Veja-se:

Art. 49 - O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

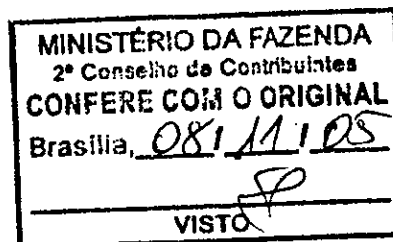
Guardando consonância com o dispositivo constitucional, o CTN se refere à compensação do montante devido, que equivale a cobrado, esta a dicção do art. 153, § 3º, II, da Carta Magna. Por se referir à compensação do valor do imposto, e não à compensação de bases de cálculo, o IPI não pode ser tomado, rigorosamente, como um imposto sobre o valor agregado. Não é correto afirmar-se que o IPI incide apenas sobre o valor agregado em cada operação. A diferença, sutil mas de suma importância, permite concluir que, se nas operações anteriores (com produtos imunes, não tributados, isentos ou com alíquota zero) não há montante devido, não pode haver a compensação determinada pela Constituição.

Os argumentos da recorrente encontram guarida no famoso julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RJ, proferido pelo STF em 05/03/98, em que, vencido o Min. Relator, Ilmar Galvão, o Colendo Tribunal acatou a tese de que "Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção."

Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 11516.000740/2001-41
Recurso n° : 123.607
Acórdão n° : 203-10.350

ICMS. Todavia, na ocasião a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressaltaram, *in verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.

- Sr. Min. Néri da Silva (voto):

Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constituição n° 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

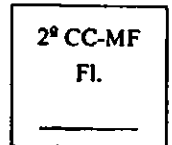
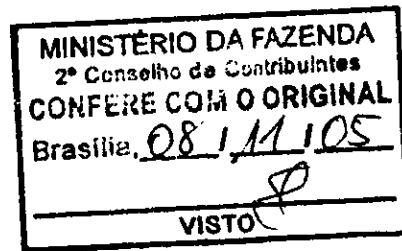
Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do emiente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.

A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE n° 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação cumpre assinalar que nem sempre o legislador institui uma isenção (ou redução de alíquota) com o objetivo de reduzir o preço dos produtos finais para o consumidor. É o caso, especialmente, das isenções que visam incentivar o desenvolvimento de determinada região do País.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



Neste caso de incentivo regional via isenção, também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região.

Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste último, de modo incoerente com a seletividade própria do IPI, determinada pelo art. 153, § 3º, I, da Constituição.

Portanto, é improcedente a generalização da idéia de que um incentivo ou benefício fiscal gozado em determinada etapa da produção deve sempre ser estendido às operações seguinte, como forma de reduzir o preço dos bens finais. Em consonância com a seletividade, a imunidade, não-tributação, isenção ou alíquota zero é determinada para uma situação ou produto específico, devendo a não-cumulatividade ser aplicada de modo a não repercutir, para toda a cadeia produtiva, o benefício concedido numa etapa isolada.

Tome-se o exemplo de um produto final, sujeito a uma alíquota do IPI e que incorpora em sua cadeia de produção algumas matérias-primas tributadas e outras isentas ou com alíquota zero. Nesse produto, somente com relação às primeiras matérias-primas tributadas, observar-se-á o princípio da não-cumulatividade. A aplicação da não-cumulatividade "sobre" a isenção ou alíquota zero, na forma pretendida pela recorrente, implica num crédito correspondente a um débito que, absolutamente, inexistiu na etapa anterior.

Ainda para demonstrar a incongruência da tese em questão, atente-se para o seguinte: se na situação de isenção ou alíquota zero o industrial tivesse direito a um crédito presumido, calculado à alíquota do produto final, no caso de um produto final tributado com uma alíquota maior do que a do insumo que lhe deu origem o produtor final também deveria fazer jus a um crédito fictício, correspondente à diferença entre as alíquotas. Somente assim a tese seria coerente. E, como se sabe, no caso de alíquotas diferenciadas assim não acontece.

A pretensão de se apropriar de créditos gerados pela aquisição de matérias-primas não tributadas não pode ser acatada porque em dissonância com a Constituição de 1988. A não-cumulatividade, na forma estatuída constitucionalmente, se dá entre o imposto devido entre uma etapa e outra, não entre as respectivas bases de cálculo; compensam-se montantes do imposto, não simplesmente bases de cálculo ou valores agregados.

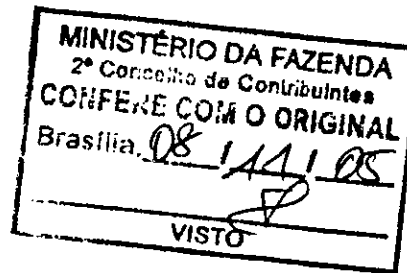
Fosse inerente ao IPI a concepção do valor agregado, o crédito seria sempre calculado com base na alíquota do produto final, o que, definitivamente, não se verifica. Pelo contrário: face ao princípio da seletividade, o imposto deve possuir necessariamente alíquotas diferenciadas, chegando a zero ou à isenção, isto independentemente da não-cumulatividade. Destarte, evidenciam-se totalmente impróprios os créditos pleiteados.

A interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE 212.484-RS, esta no sentido de que a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistisse a isenção. Mais uma vez o Ministro Ilmar Galvão restou vencido, sendo relator o Ministro Nelson Jobim.

O STF, todavia, está a modificar sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora, a favor da recorrente. No Recurso Extraordinário nº 353.657-5, relativo a insumo com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou, vem decidindo pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, até agora acompanhado no seu voto pelos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie (e contraditado pelo Min. Nelson Jobim, este acompanhado pelo Min. Cezar Peluso), entendeu que “não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”.

Conforme o Informativo nº 361 do STF, o Min. Marco Aurélio entendeu que admitir o creditamento implicaria ofensa ao inciso II do §3º do art. 153 da CF. E mais, tudo conforme o referido Informativo:

Asseverou que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existiria sequer parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de diferimento de tributo importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas, já que haveria creditamento e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o adquirente do produto industrializado, contribuinte de fato, sem se abater, nessa operação, o "pseudocrédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.

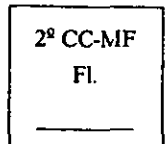
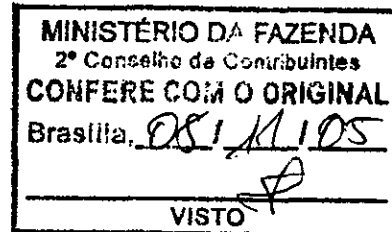
Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE nº 350.446 (referente à aquisição de insumo com alíquota zero), segundo a qual o crédito presumido não pode ser uma conseqüência do benefício da alíquota zero, a não ser que autorizado por lei.

No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, "a", da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendo não



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.000740/2001-41
Recurso nº ; 123.607
Acórdão nº : 203-10.350



ser aplicável o argumento “a contrário senso”, que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistente dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

A constituinte de 1988 apenas repetiu alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, de modo a deixar expresse interpretação também aplicável ao IPI.

Pelo exposto, também com relação ao aproveitamento de créditos calculados sobre insumos isentos ou com alíquota zero, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS